

41. Столбовой В.М. Регулювання зовнішньої міграції адміністративно-примусовими методами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.ю.н.: спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В.М. Столбовой; Київський національний університет внутрішніх справ. – К., 2007. – 20 с.
42. Чайкіна О.В. Особливості застосування заходів адміністративного примусу у сфері державної безпеки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.ю.н.: спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.В. Чайкіна; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2011. – 18 с.

УДК 347.73

ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ ПРИ СПЛАТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Стріяшко Г.М., викладач

Національний університет державної податкової служби України

У даній статті розглядаються функції податкового агента при нарахуванні, утриманні та перерахуванні податку на додану вартість за нині діючим податковим законодавством.

Ключові слова: податкові агенти, податок на додану вартість, податкове законодавство, функції, Податковий кодекс України.

Стрияшко Г.Н. ФУНКЦИИ НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ ПРИ УПЛАТЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ / Национальный университет государственной налоговой службы Украины, Украина

В данной статье рассматриваются функции налогового агента при начислении, удержании и перечислении налога на добавленную стоимость по действующему налоговому законодательству.

Ключевые слова: налоговые агенты, налог на добавленную стоимость, налоговое законодательство, функции, Налоговый кодекс Украины.

Striyashko G.N. FUNCTIONS OF TAX AGENTS FOR THE PAYMENT OF VALUE ADDED TAX / National university of government tax service of Ukraine, Ukraine

Of the article is examined right and duties payer of tax as a tax agent at an extra charge, maintenance and enumeration of tax on a value added on a presently current tax legislation.

Key words: tax agents, value added tax, tax laws, functions, the Tax Code of Ukraine.

Однією з істотних новацій податкового законодавства стала поява інституту податкових агентів. Згадування про них міститься в різних нормативно-правових актах. Зокрема визначення податкових агентів містилося в п.6.5 і п.10.1 Закону України «Про податок на додану вартість» [1], п.1.15 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» [2], ст.1 Декрету КМУ «Про акцизний збір» [3] та міститься в ст.18 чинного Податкового кодексу України [4].

Аналізуючи поняття податкового агента, можна стверджувати, що він виконує роль посередника між державою та платником податку, є представником обох сторін у податкових правовідносинах.

Податкове законодавство України передбачає сплату податку не тільки самостійно платником податків, але й шляхом утримання податку з джерела виплати, особою, що нараховує (виплачує, надає) платникові податків дохід або кошти, тобто, від імені платника податків податок може бути сплачений – податковим агентом, якщо при цьому дотримується правило податкових застережень. До того ж податковими агентами є особи, на яких відповідно до закону покладений обов'язок розраховувати, утримувати й перераховувати в бюджет податок із доходів, ПДВ тощо, виплачуваних цими особами платникам податків (наприклад, підприємства, що виплачують заробітну плату працівникам, утримують податок на репатріацію).

Тому податковим агентом визнається особа, на яку Податковим кодексом України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються,

надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [4].

У наукових працях Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенко, І.Є. Криницького, О.П. Орлюк та інших, розглядалися проблемні питання суб'єктів податкових правовідносин, однак проблемам податкових агентів приділялося мало уваги. Тому мета даної роботи полягає в аналізі функцій податкових агентів при нарахуванні та сплаті податку на додану вартість (далі ПДВ).

Функції податкових агентів реалізуються за декількома видами податків:

- при сплаті податку з доходу фізичних осіб податковими агентами виступають підприємства, установи, організації, приватні підприємства, які здійснюють виплату доходів фізичним особам;
- при сплаті податку на прибуток підприємств іноземними юридичними особами, де податковими агентами виступають українські підприємства й організації, які здійснюють виплату доходів іноземним юридичним особам;
- при сплаті акцизного податку та ПДВ.

При сплаті ПДВ податкових агентів часто називають платниками податку. Так, М.П. Кучерявенко зазначає, що це особа, зобов'язана здійснювати утримання й внесення до бюджету податку, що сплачує покупець або особа, що ввозить (пересилає) товари на митну територію України [7, ст.362].

Аналіз наукової та навчальної літератури дозволяє стверджувати, що такої позиції дотримується більшість науковців, визначаючи платника податку на додану вартість як особу, що має право на вирахування податку, сплаченого постачальником [8, ст.398], звичайно, автори розглядають весь механізм нарахування, утримання та внесення коштів до бюджету, але не наголошують про особливу участь у цих відносинах податкових агентів.

Необхідно звернути увагу на те, що основним завданням податкового агента при сплаті ПДВ відповідно до чинного законодавства є забезпечення ним вчасного та повного надходження грошових коштів у формі ПДВ до бюджету держави. У цьому випадку він, з метою акумуляції коштів, прирівнюється до платника податків. До такого висновку можна дійти в результаті аналізу визначення податкового зобов'язання даного в пп.14.1.156 статті 156 Податкового кодексу України. Зокрема, податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, у т.ч. податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету, воно може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента.

Підтвердженням цього положення є пп.17.1.2 статті 17 Податкового кодексу, який зазначає, що платник податку має право представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника та п.18.2 статті 18 про те, що податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків.

Аналогічно до визначення функцій податкових агентів підходить і законодавство інших держав. Зокрема, загальний статус податкових агентів передбачений ст.23 Податкового Кодексу Білорусі [5] та ст.24 Податкового кодексу Російської Федерації. Згідно з даними нормами податковими агентами визнаються особи, на яких відповідно до чинного законодавства покладені обов'язки з обчислення, утримання з платника податків і перерахування в бюджет податків.

Проте, на відміну від Податкового кодексу України, ст.24 Податкового кодексу РФ [6] визначає конкретні правомочності та обов'язки податкових агентів. Так, зокрема податкові агенти зобов'язані:

- правильно і вчасно обчислювати, утримувати з коштів, виплачуваних платникам податків, і перераховувати податки в бюджетну систему Російської Федерації на відповідні рахунки Федерального казначейства;
- письмово повідомляти податковий орган місцем свого обліку про неможливість утримати податок і про суму заборгованості платника податків протягом одного місяця від дня, коли податковому агенту стало відомо про такі обставини;

- вести облік нарахованих і виплачених платником податків доходів, обчислених, утриманих і перерахованих у бюджетну систему Російської Федерації податків, у тому числі по кожному платникові податків.

Оскільки, як відомо, платники ПДВ поділяються на фактичних і формальних (за критерієм поділу обов'язку фактичного внесення податку до бюджету), то можна стверджувати, що податковими агентами є всі особи, окрім осіб, які імпортують і безпосередньо вносять податок на митниці.

Податковим кодексом України відповідно до п.180.2 статті 180 зазначено, що особою, яка відповідає за нарахування та сплату податку до бюджету в разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є утримувач послуг.

Так, відповідно до п.185.1 статті 185 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

- а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з передачі прав власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу /орендарю (стаття 186);
- б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України (стаття 186).

Місце постачання товарів є:

- а) фактичне місце знаходження товарів на момент їх постачання (крім випадків, передбачених у п.«б» і в п.186.1. статті 186 Податкового кодексу);
- б) місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення або пересилання, у разі якщо товари перевозяться або пересилаються продавцем, покупцем чи третьою особою;
- в) місце, де провадиться складання, монтаж чи встановлення, у разі якщо товари складаються, монтуються або встановлюються продавцем або від його імені.

Відповідно до пп.186.2.1 статті 186 зазначено, що місцем постачання послуг є місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, а саме:

- а) послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;
- б) послуг із проведенням експертизи та оцінки рухомого майна;
- в) послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання;
- г) послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном; відповідно до пп.186.2.2 статті 186 – фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі що будується, для тих послуг, які пов'язані з рухомим майном:
 - послуг агентств нерухомості;
 - послуг з підготовки та проведення будівельних робіт;
 - інших послуг за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі що будується.

При цьому потрібно урахувати, що відповідно до пп. 196.1.14 статті 196 Податкового кодексу не є об'єктом оподаткування операції з постачанням послуг, визначених у пп.«в» п.186.3 статті 186, а саме рекламні послуги; консультації, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські та інші подібні послуги консультативного характеру, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем тощо.

Окрему функцію податкового агента виконує особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи, яка повинна відповідно пп.4 п.180.1 статті 180 Податкового кодексу обов'язково реєструється платником ПДВ, оскільки для цілей оподаткування дві чи більше особи, які здійснюють спільну діяльність без утворення юридичної особи, вважається окремою особою у межах такої діяльності.

Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку.

Для цілей оподаткування господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів.

З метою оподаткування передача результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку уповноваженому, згідно з договором, вести облік результатів спільної діяльності без утворення юридичної особи, а також їх повернення таким платником податку після закінчення спільної діяльності – є постачанням послуг відповідно до пп.185.14.1 статті 185 Податкового кодексу України.

Таким чином, особа, яка уповноважена здійснювати облік спільної діяльності, одночасно є і фактичним і номінальним платником ПДВ.

Особливо яскраво виявляються функції податкового агента при сплаті ПДВ у випадку отримання ним послуг від нерезидента.

Так, відповідно до п.187.8 статті 187 Податкового кодексу загальним правилом є положення про те, що датою виконання податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення. А датою виконання податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є територія України, є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що свідчить факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій раніше.

Для випадку постачання послуг нерезидентом п.190.2 статті 190 передбачено, що для послуг які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включається в національну валюту за валютним (обміном) курсом. Національного банку України на дату виконання податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається, виходячи із звичайних цін на такі послуги без урахування податку.

Отже, особа, яка отримує послуги від нерезидента, є його податковим агентом.

Підсумовуючи викладене щодо сутності функцій податкових агентів при сплаті ПДВ, відмітимо наступне:

- оскільки платники ПДВ за своєю юридичною природою поділяються на фактичних та формальних, будь-який платник ПДВ набуває правового статусу, який поєднує в собі платника ПДВ та податкового агента.

Функції податкового агента при сплаті ПДВ особа виконує у випадку забезпечення вчасного та повного надходження коштів у формі ПДВ до бюджету держави. Особливими випадками виконання функцій податкових агентів є особи, які отримують послуги від нерезидентів, та особи, що ведуть облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи. Порядок оподаткування ПДВ податковими агентами визначається місцем постачання товарів чи послуг, базою оподаткування та моментом виникнення податкових зобов'язань.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР // Офіційний вісник України. – 1997. – № 18.(втратив чинність).
2. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003. № 889-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 28.(втратив чинність).

3. Про акцизний збір. Декрет Кабінету Міністрів від 26 грудня 1992 року № 18-92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №10. – С. 82.(втратив чинність).
4. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року // Голос України. – 2010. – № 229. (із змінами та доповненнями).
5. Особенная часть Налогового кодекса Беларусь: Закон Республики Беларусь от 4 января 2003 г. № 184-3 // Национальный реестр актов Республики Беларусь. – 2003. – № 8. – 2/933.
6. Налоговый кодекс РФ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – 3824 с.
7. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: підручник / М.П. Кучерявенко. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Податкова єдність», 2008. – 701 с.
8. Мацелик М.О. Фінансове право: навчальний посібник / М.О. Мацелик, Т.О. Мацелик, В.А. Пригоцький; за ред. В.К. Шкарупи. – К.: Знання, 2011. – 815 с.

УДК 342.553

ВИДИ ЗВЕРНЕНЬ ГРОМАДЯН ДО ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Цимбалюк В.М., здобувач

Національна академія внутрішніх справ

Стаття присвячена визначенню видів звернень громадян до органів місцевого самоврядування на основі положень діючих нормативно-правових актів, по-новому розглядаються зміст та призначення таких звернень, як клопотання та петиція.

Ключові слова: звернення громадян до органів місцевого самоврядування, заява, клопотання, скарга, пропозиція, петиція.

Цимбалюк В.М. ВИДЫ ОБРАЩЕНИЙ ГРАЖДАН К ОРГАНАМ МЕСТНОГО САМОУПРАВЛЕНИЯ / Национальная академия внутренних дел, Украина

Статья посвящена определению видов обращений граждан в органы местного самоуправления на основе положений действующих нормативно-правовых актов, по-новому рассматриваются содержание и назначение таких обращений, как ходатайство и петиция.

Ключевые слова: обращения граждан в органы местного самоуправления, заявление, ходатайство, жалоба, предложение, петиция.

Cimbalyuk V.M. TYPES OF APPEALS OF CITIZENS TO ORGANS OF LOCAL SELF-GOVERNMENT / National academy of internal affairs, Ukraine

Article is devoted to determining the types of appeals to local authorities on the basis of existing regulations, a new meaning and purpose are considered such appeals as petitions and petition.

Key words: letters from citizens to local authorities, application, petition, complaint, suggestion, petition.

Закон України «Про звернення громадян» визначає, що «під зверненнями громадян слід розуміти викладені в письмовій або усній формі пропозиції (зауваження), заяви (клопотання) і скарги». У той же час в юридичній літературі зустрічаються й інші підходи до видів звернень та їх змісту, неоднозначним є використання зазначених видів звернень у законах та підзаконних актах, нормотворчість у цій яфері проявляють і органи місцевого самоврядування, що визначають нові види звернень та особливості їх розгляду. З урахуванням цього актуальною є проблема поділу звернень на види, визначення їх особливостей.

Праву громадян на звернення приділено багато уваги з боку вчених адміністративного та інших галузей права. Питання звернень громадян розкриваються в роботах В.Б. Авер'янова, Ю.П. Битяка, В.К. Колпакова, В.П. Таранухи, І.С. Ковальчук та багатьох інших. У той же час єдність у підходах до поділу звернень громадян на види в них відсутня. Враховуючи обґрунтованість цими вченими теоретичних положень та низку напрацювань, ми поставили за мету – дослідити види звернень громадян до органів місцевого самоврядування, розкрити їх зміст та особливості.